

第二节 长期股权投资的后续计量

2. 被动稀释

【教材原文】投资方因其他投资方对其子公司增资而导致本投资方持股比例下降，从而丧失控制权但能实施共同控制或施加重大影响的，投资方在个别财务报表中，应当对该项长期股权投资从成本法转为权益法核算。

(四) 成本法核算转权益法核算（难点）

视同处置

追溯调整（和主动减持一样）

然后，按照新的持股比例视同自取得投资时即采用权益法核算进行调整

借：长期股权投资

贷：投资收益

首先，按照新的持股比例确认本投资方应享有的原子公司因增资扩股而增加净资产的份额，与应结转持股比例下降部分所对应的长期股权投资原账面价值之间的差额计入当期损益

【例 5-22】2019 年 1 月 1 日，甲公司以 3000 万元现金取得乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 4500 万元（假定公允价值与账面价值相同）。2021 年 10 月 1 日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资 2700 万元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司持股比例下降为 40%，对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。2019 年 1 月 1 日至 2021 年 10 月 1 日期间，乙公司实现净利润 2500 万元；其中，2019 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，乙公司实现净利润 2000 万元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

2019 年 1 月 1 日

借：长期股权投资	3000	
贷：银行存款		3000

【例 5-22】2019 年 1 月 1 日，甲公司以 3000 万元现金取得乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 4500 万元（假定公允价值与账面价值相同）。2021 年 10 月 1 日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资 2700 万元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司持股比例下降为 40%，对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。2019 年 1 月 1 日至 2021 年 10 月 1 日期间，乙公司实现净利润 2500 万元；其中，2019 年 1 月 1 日至 2020 年 12 月 31 日期间，乙公司实现净利润 2000 万元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的 10% 提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

2021 年 10 月 1 日

借：长期股权投资	80	
贷：投资收益		80

【例 5-22】2019 年 1 月 1 日，甲公司以 3000 万元现金取得乙公司 60% 的股权，能够对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产公允价值为 4500 万元（假定公允价值与账面价值相同）。2021 年 10 月 1 日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资 2700 万元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司持股比例下降为

40%，对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。2019年1月1日至2021年10月1日期间，乙公司实现净利润2500万元；其中，2019年1月1日至2020年12月31日期间，乙公司实现净利润2000万元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

剩余部分长期股权投资的成本=3000+80=3080（万元）>按剩余持股比例计算的原投资时应享有被投资单位可辨认净资产公允价值的份额=4500×40%=1800（万元），不调整长期股权投资账面价值

【例 5-22】2019年1月1日，甲公司以3000万元现金取得乙公司60%的股权，能够对乙公司实施控制；当日，乙公司可辨认净资产公允价值为4500万元（假定公允价值与账面价值相同）。2021年10月1日，乙公司向非关联方丙公司定向增发新股，增资2700万元，相关手续于当日完成，甲公司对乙公司持股比例下降为40%，对乙公司丧失控制权但仍具有重大影响。2019年1月1日至2021年10月1日期间，乙公司实现净利润2500万元；其中，2019年1月1日至2020年12月31日期间，乙公司实现净利润2000万元。假定乙公司一直未进行利润分配，也未发生其他计入资本公积和其他综合收益的交易或事项。甲公司按净利润的10%提取法定盈余公积。不考虑相关税费等其他因素影响。

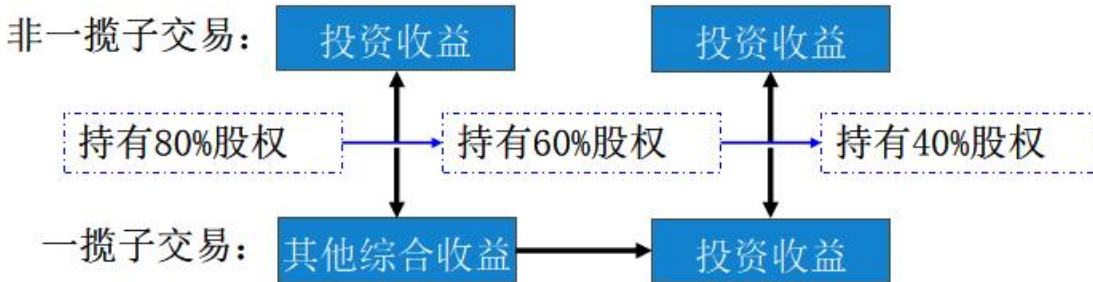
借：长期股权投资—损益调整 1000
 贷：盈余公积 80
 利润分配—未分配利润 720
 投资收益 200

四、长期股权投资的处置（总结）

处置类型	成本法	权益法
全部处置	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资 投资收益（倒挤）	借：银行存款 长期股权投资减值准备 贷：长期股权投资—投资成本 一损益调整 一其他权益变动 一其他综合收益 投资收益（倒挤） 借：资本公积—其他资本公积 其他综合收益 贷：投资收益 留存收益 （或相反分录）

类型	成本法	权益法
部分处置	<p>1. 不丧失控制权情况：</p> <p style="text-align: center;">成本法→成本法</p> <p style="text-align: center;">(80%) (60%)</p> <p>2. 丧失控制权情况：</p> <p>①一次交易即丧失控制权（已讲解）</p> <p>A. 成本法→权益法</p> <p style="text-align: center;">(80%) (30%)</p> <p>B. 成本法→公允价值计量</p> <p style="text-align: center;">(80%) (5%)</p> <p>②多次交易才丧失控制权</p> <p>非一揽子交易；一揽子交易</p>	<p>1. 权益法→权益法</p> <p style="text-align: center;">(40%) (30%)</p> <p>原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当按比例结转入当期投资收益</p> <p>2. 权益法→公允价值计量（已讲解）</p> <p style="text-align: center;">(40%) (5%)</p>

【提示】企业通过多次交易分步处置对子公司股权投资直至丧失控制权，如果上述交易属于“一揽子交易”的，应当将各项交易作为一项处置子公司股权投资并丧失控制权的交易进行会计处理；但是，在丧失控制权之前每一次处置价款与所处置的股权对应的长期股权投资账面价值之间的差额，在个别财务报表中，应当先确认为其他综合收益，到丧失控制权时再一并转入丧失控制权的当期损益。



类型	成本法	权益法
部分 处置	1. 不丧失控制权情况： 成本法→成本法 (80%) (60%)	1. 权益法→权益法 (40%) (30%)
	2. 丧失控制权情况： ①一次交易即丧失控制权（已讲解）	原权益法核算的相关其他综合收益应当采用与被投资单位直接处置相关资产或负债相同的基础处理并按比例结转，因被投资方除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动而确认的所有者权益，应当按 比例 结转入当期投资收益
	A. 成本法→权益法 (80%) (30%)	
	B. 成本法→公允价值计量 (80%) (5%)	2. 权益法→公允价值计量（已讲解） (40%) (5%)
	②多次交易才丧失控制权	
	非一揽子交易；一揽子交易	

【例 5-24 改编】甲公司持有乙公司 40%的股权并采用权益法核算。2021 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 20%的股权出售给非关联的第三方，对剩余 20%的股权仍采用权益法核算。出售时甲公司账面上对乙公司长期股权投资的投资的构成为：投资成本 1800 万元，损益调整 400 万元，其他综合收益为 800 万元（为按比例享有的乙公司其他债权投资金融资产的公允价值变动），享有乙公司除净损益、其他综合收益和利润分配以外的其他所有者权益变动为 200 万元。出售取得价款 1900 万元，不考虑相关税费等其他因素影响。

借：银行存款	1900		
贷：长期股权投资—投资成本		900	
		—损益调整	200
		—其他综合收益	400
		—其他权益变动	100
投资收益		300	

借：其他综合收益	400
资本公积—其他资本公积	100
贷：投资收益	500

【例 5-24 改编延伸】甲公司持有乙公司 40%的股权并采用权益法核算。2021 年 7 月 1 日，甲公司将乙公司 30%的股权出售给非关联的第三方，对剩余 10%的股权指定为其他权益工具投资核算，当日剩余 10%股权的公允价值为 1000 万元。出售时甲公司账面上对乙公司长期股权投资的投资的构成为：投资成本 1800 万元，损益调整 400 万元，其他综合收益为 800 万元，其他权益变动为 200 万元。出售取得价款 2500 万元，不考虑相关税费等其他因素影响。

借：银行存款	2500		
贷：长期股权投资—投资成本		1350	
		—损益调整	300

	—其他综合收益	600
	—其他权益变动	150
投资收益		100
借：其他综合收益	800	
资本公积—其他资本公积	200	
贷：投资收益	1000	
借：其他权益工具投资—成本	1000	
贷：长期股权投资—投资成本	450	
	—损益调整	100
	—其他综合收益	200
	—其他权益变动	50
投资收益		200

【例.多选题】 A公司于2021年1月1日以银行存款5190万元购买B公司40%的股权，并对B公司有重大影响，另支付相关税费10万元。同日，B公司可辨认净资产公允价值12500万元，账面价值10000万元，其差额为一项无形资产所致，该无形资产尚可使用年限为25年，采用直线法进行摊销，无残值。2021年12月31日B公司实现净利润1000万元，B公司持有其他权益工具投资公允价值增加计入其他综合收益的金额400万元，2021年A公司向B公司销售产品产生的未实现内部交易利润300万元，无其他所有者权益变动。2022年1月2日A公司以5800万元将该项长期股权投资全部出售。下列说法中正确的有（ ）。

- A.长期股权投资初始投资成本为5200万元
- B.该项投资应采用权益法核算
- C.A公司不需对初始投资成本进行调整
- D.处置时应确认投资收益360万元

【答案】 ABC

【解析】 长期股权投资初始投资成本=5190+10=5200(万元)，选项A正确；因对B公司有重大影响，所以应采用权益法核算，选项B正确；因初始投资成本5200万元大于享有B公司可辨认净资产公允价值的份额5000万元（12500×40%），所以不调整初始投资成本，选项C正确；2021年12月31日该长期股权投资账面价值=5200+[1000-300-（12500-10000）÷25]×40%+400×40%=5600（万元），处置时应确认投资收益=5800-5600=200（万元），选项D正确。